MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10825.723172/2018-42**
ACÓRDÃO	1102-002.013 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSVALE - PAVIMENTAÇÃO E TERRAPLENAGEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

OMISSÃO DE RECEITAS. EMPREITADA TOTAL COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS.

A emissão de notas fiscais de serviço por valores inferiores ao preço global pactuado, mediante dedução de notas de fornecedores emitidas em nome do tomador, configura omissão de receitas quando os contratos atribuem ao prestador o fornecimento de todos os materiais necessários à execução da obra.

O mecanismo de liquidação escolhido pelas partes não altera a receita bruta tributável nem é oponível ao fisco para fins de redução da base de cálculo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade verificada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS, à COFINS e à CPRB.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NULIDADE. CONDUÇÃO AÇODADA. CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

A fase de fiscalização tem caráter inquisitorial. O lançamento pode ser formalizado sem prévia intimação ao sujeito passivo quando o Fisco dispuser de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário, conforme Súmula CARF nº 46.

DOCUMENTO VALIDADO

O direito ao contraditório e à ampla defesa instaura-se com a apresentação de impugnação ao lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 162.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

SONEGAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DEVER DE OFÍCIO.

Quando presente o evidente intuído doloso, caracterizado, no caso dos autos, em reiteradas e continuadas práticas de sonegação fiscal, impõe-se, por dever de ofício, a qualificação da multa proporcional.

INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPUTAÇÃO. CABIMENTO.

Caracterizado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, pertinente a imputação de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

SÓCIO-ADMINISTRADOR. ATOS PRATICADOS. EXCESSO DE PODERES. INFRAÇÃO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL. RESPONSABILIDADE. IMPUTAÇÃO. ART. 135, III, DO CTN. CABIMENTO.

É absolutamente escorreita a imputação de responsabilidade solidária ao real sócio-administrador da pessoa jurídica autuada, fundamentada em atos por este praticados com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento aos recursos voluntários, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas e mantidas integralmente as exigências de IRPJ, de CSLL, de PIS, de Cofins e de CPRB; (ii) por maioria de votos, mantida a qualificação da multa de ofício, mas dado provimento

parcial para reduzir seu patamar de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei, medida que aproveita ao contribuinte e aos coobrigados, vencido o Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), que dava provimento em maior extensão, para afastar a qualificação; (iii) por maioria de votos, mantida a responsabilidade solidária atribuída à pessoa jurídica Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda, vencido o Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho (Relator), que a afastava; (iv) por maioria de votos, mantida a responsabilidade solidária atribuída à pessoa física Ademar Guido Bellinato, vencidos os Conselheiros Gabriel Campelo de Carvalho (Relator) e Gustavo Schneider Fossati, que a afastavam; e (v) por voto de qualidade, dado provimento parcial ao recurso de Ademir Carlos Belinatto, para afastar a responsabilidade solidária a si imputada, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton e Cassiano Romulo Soares, que mantinham o coobrigado no polo passivo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por Transvale Pavimentação e Terraplenagem Ltda., Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda., Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto referente aos lançamentos fiscais de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPRB, relativos aos períodos de apurações compreendidos nos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016, acrescidos de multa de ofício qualificada, de 150%, e juros de mora.

O crédito tributário exigido, acrescidos de multa de ofício qualificada, de 150%, e juros de mora, totaliza R$ 2.793.735,64, assim discriminado:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Tributo	Principal (R$)	Multa (R$)	Juros (R$)	Total (R$)
IRPJ	189.168,63	283.752,90	68.209,67	541.131,20
CSLL	131.210,51	196.815,74	46.555,34	374.581,59
PIS/PASEP	78.969,21	118.453,73	28.775,88	226.198,82
COFINS	364.473,67	546.710,42	132.812,42	1.043.996,51
CPRB	210.280,49	315.420,70	82.126,33	607.827,52
TOTAL	**974.102,51**	**1.461.153,49**	**358.479,64**	**2.793.735,64**

Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda. foi arrolada como responsável solidária com fundamentos no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN) e artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/. Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto foram arrolados com fundamento no art. 135, incisos I e III, do CTN.

O procedimento teve origem na identificação, pelo Grupo de Preparo da Ação Fiscal da Receita Federal do Brasil, de que a Transvale apresentava, no período analisado, índice de performance destoante do seu segmento, qual seja, pavimentação, construção de rodovias e obras de arte afins.

A partir de análise de informações contábeis e de respostas obtidas da Transvale e de alguns de seus clientes e fornecedores, em procedimentos de diligência, a fiscalização concluiu que a recorrente, seus sócios e a Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda. realizaram planejamento tributário abusivo e lesivo ao fisco.

No âmbito das diligências relativas à omissão de receitas, a Transvale foi intimada a apresentar os contratos que descrevessem com exatidão os serviços contratados, os controles de medição e demais elementos relacionados aos contratos com a Momentum Empreendimentos Imobiliários Ltda., Clube Slim, Consórcio TSM e o DER/SP, relativos aos anos de 2014 a 2016. Esses mesmos clientes também foram diligenciados. Segundo o relatório fiscal, a análise da documentação apresentada apontou divergências entre os valores recebidos e contratados.

Nas intimações à Momentum e ao Clube Slim, a fiscalização questionou, em síntese, se os serviços contratados incluíam materiais, se demandavam o uso intenso de maquinários e solicitou informações sobre medições, pagamentos, contratos e demais documentos que descrevessem o serviço prestado.

A Momentum respondeu que, com exceção do contrato referente ao estacionamento da Marina Pública de Barcos, os serviços contratados junto à Transvale incluíram materiais inerentes às obras de pavimentação, executados mediante emissão de notas fiscais de materiais diretamente em nome da própria Momentum. Acrescentou que os maquinários eram de

DOCUMENTO VALIDADO

responsabilidade da Transvale, inclusive nos contratos com a Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda.

O Clube Slim confirmou que, no período, contratou exclusivamente a Transvale para obras de pavimentação, sem pagamentos à Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda., e que os serviços contratados incluíram materiais inerentes às obras. Reconheceu, ainda, que, por vezes, as medições foram realizadas e documentadas por engenheiros da Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda., em razão de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico.

A fiscalização examinou em detalhe os contratos celebrados entre a Transvale e os clientes Momentum e SLIM, concluindo que se tratava, na maior parte, de empreitada total, na qual a contratada se obrigava a fornecer mão-de-obra, materiais e equipamentos necessários à execução da obra, por preço global previamente ajustado.

As cláusulas contratuais analisadas, contudo, autorizavam que, mediante anuência da contratante, o valor de notas fiscais de fornecedores de materiais e equipamentos fosse emitido diretamente em nome da contratante (Momentum ou SLIM) e descontado do valor da medição devida à recorrente.

A partir do confronto entre os boletins de medição, os contratos, as notas fiscais emitidas pela Transvale e as notas fiscais de fornecedores emitidas em nome da contratante, a autoridade identificou diferenças não escrituradas como receita.

Tais valores correspondem, em essência, às parcelas de materiais que foram pagas pela contratante diretamente ao fornecedor e, simultaneamente, abatidas da medição devida à contratada, sem reflexo nas notas fiscais de serviço emitidas pela recorrente e, por consequência, sem repercussão na contabilidade ou nas declarações remetidas à Receita Federal.

O TVF descreve ainda as diligências realizadas em decorrência de indícios de omissão de custos. A fiscalização examinou em detalhe os contratos celebrados entre a autuada e os clientes Momentum e SLIM, concluindo que se tratava, na maior parte, de empreitada total, na qual a contratada se obrigava a fornecer mão-de-obra, materiais e equipamentos necessários à execução da obra, por preço global previamente ajustado.

A autoridade verificou que materiais empregados em obras contratualmente vinculadas à Transvale foram adquiridos com notas fiscais emitidas em nome da Vale do Rio Novo, embora esta, nas datas das emissões, não estivesse prestando serviços naqueles locais.

A conclusão é a de que custos próprios da Transvale teriam sido suportados e contabilizados pela Vale do Rio Novo, com efeito duplo. Reduzia-se a base de IRPJ/CSLL/CPRB da Vale (apurada pelo Lucro Real) e manteve-se artificialmente elevado o lucro contábil da Transvale.

A autuada apresentou impugnação ao lançamento. Em sede de preliminares, arguiu nulidade por condução açodada, sustentando que em nenhum momento foi intimada a prestar

DOCUMENTO VALIDADO

esclarecimentos sobre a suposta omissão de receitas, conclusão a que a fiscalização chegou exclusivamente a partir de diligências junto a seus clientes.

Arguiu ainda nulidade por cerceamento de defesa, sustentando que a fiscalização não juntou aos autos os documentos obtidos nas diligências, limitando-se a elaborar tabelas resumidas. Requereu o julgamento conjunto dos processos conexos, com fundamento no conceito de conexão do art. 337, VIII, do CPC aplicado subsidiariamente e no art. 6º do Regimento Interno do CARF.

No mérito, a Transvale negou a omissão de receitas, sustentando que o desconto das notas de fornecedores era mecanismo contratualmente previsto e que o saldo das notas de serviço por ela emitidas correspondia ao que efetivamente auferiu. Em caráter subsidiário, pleiteou a exclusão do ISSQN das bases de cálculo do PIS/PASEP, da COFINS e da CPRB, por extensão dos fundamentos do RE 574.706.

Arguiu o afastamento da multa qualificada de cento e cinquenta por cento pela ausência de especificação da conduta dolosa praticada, pela ausência dos requisitos para sua imposição e pelo caráter confiscatório. Requereu a redução do percentual da multa com fundamento no Recurso Extraordinário nº 736.090, então pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF). Arguiu ainda a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

A VRN apresentou impugnação autônoma reservada à discussão da responsabilidade solidária. Arguiu nulidade por ausência de comprovação do interesse comum no auto de infração e por cerceamento de defesa em razão da não juntada dos documentos das diligências.

No mérito, sustentou que a mera caracterização de grupo econômico não configuraria o interesse comum exigido pelo art. 124, I, do CTN, argumentando, com apoio no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, que seria necessária a comprovação de nexo causal direto entre sua conduta e o fato gerador específico do lançamento. Requereu o julgamento conjunto dos processos.

Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto apresentaram impugnações de similar conteúdo, reservadas à discussão do vínculo de responsabilidade. Declararam deixar de impugnar o mérito da autuação principal, requerendo o aproveitamento das defesas das pessoas jurídicas.

Arguiram nulidade por falta de motivação, em razão de não terem sido intimados durante a fase fiscal e de a autoridade fiscal não ter indicado a conduta dolosa específica que cada qual teria praticado. No mérito, sustentaram a inaplicabilidade do art. 135, III, do CTN, argumentando ausência de demonstração de ato concreto com excesso de poderes ou infração de lei. Requereram o julgamento conjunto dos processos.

A decisão de primeira instância julgou improcedentes todas as impugnações. O acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 OMISSÃO DE RECEITA. NOTA FISCAL SUBFATURADA.

Cabível o lançamento fiscal para constituir crédito tributário decorrente de omissão de receita apurada com base na contabilização de nota fiscal subfaturada.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É cabível o lançamento da multa qualificada, no percentual de 150%, quando constatadas condutas que configuram, em tese, os crimes capitulados no art. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964.

CSLL/PIS/COFINS/CPRB. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade verificada nº lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS, à COFINS e à CPRB.

PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. IMPUGNAÇÃO.

A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, exceto quando versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas ao pagamento do crédito tributário lançado as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR.

O sócio-administrador de pessoa jurídica de direito privado é solidariamente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

O pedido de julgamento conjunto foi indeferido. A DRJ consignou que o art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972 somente autoriza a reunião de autos de infração em relação a um mesmo sujeito passivo, condição não verificada nos processos em questão, acrescentando que o processo nº 10825.723182/2018-88 já havia sido julgado pela mesma Turma e que os demais já estavam distribuídos para relato naquele órgão, o que seria suficiente para garantir coerência nas decisões.

A preliminar de nulidade por condução açodada foi afastada com fundamento no caráter inquisitorial da fase de fiscalização, esclarecendo a DRJ que a autoridade fiscal colhe as informações que entender necessárias para a compreensão das situações fáticas sem necessariamente perquirir o contribuinte sobre os fatos apurados, e que o direito de defesa e ao contraditório é assegurado em sua plenitude após o lançamento fiscal.

A DRJ registrou que os motivos da autuação e os fundamentos da responsabilização solidária foram explicitados no auto e no TVF, e que os impugnantes se defenderam amplamente, demonstrando perfeita compreensão do feito.

A preliminar de nulidade por cerceamento de defesa foi afastada após a DRJ verificar que tanto os termos de intimação quanto as respostas e a documentação fornecida pelos tomadores de serviço da Transvale, e pelos fornecedores da VRN, foram efetivamente juntados aos autos, compostos por contratos e aditivos, boletins de medição, tabelas relacionando notas fiscais emitidas por fornecedores em cada obra, notas fiscais emitidas pela Transvale e notas fiscais emitidas por outros fornecedores.

A DRJ concluiu que as informações foram devidamente tratadas e planilhadas pela autoridade fiscal e que a documentação juntada propiciou a ampla defesa da impugnante.

No mérito da omissão de receitas, a DRJ reconheceu que os contratos previam o fornecimento pela contratada de todos os materiais necessários para a execução da obra e o desconto do valor de eventuais notas fiscais de fornecedores emitidas em nome da contratante.

Acolheu a conclusão fiscal de que os valores dessas notas fiscais faziam parte do valor global pactuado e que, em razão de terem sido descontados do valor apurado após as medições parciais, não compuseram as notas fiscais emitidas pela Transvale nem foram por ela reconhecidos em sua contabilidade.

Registrou que a impugnante não apresentou nenhum elemento que refutasse as acusações e que a alegação de menor complexidade dos serviços prestados à Momentum, mesmo que comprovada, não afastaria a omissão de receitas.

Quanto à qualificação da multa, a DRJ consignou, de início, que a afirmação da autoridade fiscal de que seria irrelevante distinguir entre as condutas dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 era indevida, pois a imprecisão na acusação cercearia o direito de defesa.

Entretanto, concluiu que tal imprecisão não ocorreu no caso concreto, pois o relato fiscal identificava com clareza o tipo infracional configurado, a sonegação, e a conduta praticada, consistente em emitir notas fiscais abatendo o valor dos materiais faturados diretamente para a contratante por outros fornecedores, sendo que o valor da obra contratada incluía todos os materiais, com dolo de ocultar o correto valor da receita auferida para reduzir tributos.

Afastou o argumento de que a conduta não era reiterada, por entender que a omissão ocorreu sistematicamente ao longo dos três anos fiscalizados nos contratos com a Momentum e o Clube SLIM. Rejeitou o argumento de caráter confiscatório por entender que a apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento é prerrogativa do Poder Judiciário, fora da competência da autoridade administrativa.

Quanto aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS/PASEP, COFINS e CPRB, a DRJ manteve os mesmos entendimentos aplicados ao IRPJ, em razão da relação de causa e efeito.

DOCUMENTO VALIDADO

No que toca à exclusão do ISSQN das bases do PIS/PASEP, COFINS e CPRB, a DRJ indeferiu o pedido fundamentando que a modulação dos efeitos do RE 574.706 ainda estava pendente de julgamento nos embargos de declaração opostos pela PGFN, e, por se tratar de decisão judicial desfavorável à Fazenda Nacional proferida em recurso extraordinário com repercussão geral, aquela somente vincularia a Receita Federal após expressa manifestação da PGFN nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, manifestação que ainda não havia ocorrido, razão pela qual deveria ser mantido, na via administrativa, o entendimento favorável à inclusão do ISSQN nas bases de cálculo das contribuições. Os juros sobre a multa de ofício foram mantidos com fundamento no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 e na Súmula CARF nº 108.

Quanto à responsabilidade solidária da VRN, a DRJ a manteve com fundamento no art. 124, I, do CTN. Partindo dos critérios do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, concluiu que os fatos apurados demonstravam a existência de grupo econômico irregular, com confusão patrimonial e operacional evidenciada pelo compartilhamento gratuito de maquinário, pela contabilização de custos da Transvale na escrituração da VRN e pelo compartilhamento de pessoal administrativo sem qualquer rateio de custos.

Registrou que os próprios demonstrativos apresentados pela VRN em processo conexo confirmavam expressivo ganho tributário do grupo no período autuado, no montante de R$ 7.843.901,20 de IRPJ e R$ 2.624.899,21 de CSLL, além da majoração dos lucros isentos distribuídos aos sócios.

Quanto à responsabilidade solidária de Ademar e Ademir, a DRJ a manteve com fundamento no art. 135 do CTN. Entendeu que a pessoa jurídica não é capaz de implementar suas ações por si própria, mas somente por meio de seus administradores, razão pela qual não seria necessário apontar ato específico e personalíssimo de cada sócio para responsabilizá-los solidariamente quando sonegação, fraude e conluio foram implementados pelas empresas por eles administradas com poderes exclusivos e ilimitados de gestão sobre ambas as entidades.

A Transvale interpôs recurso voluntário reiterando todas as teses da impugnação e acrescentando os seguintes argumentos não veiculados naquela fase.

Quanto ao pedido de julgamento conjunto, contestou expressamente o fundamento utilizado pela DRJ para indeferi-lo. Sustentou que a decisão de primeira instância confundiu dois institutos distintos: o pedido de reunião de autos de um mesmo sujeito passivo, previsto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, que a própria Transvale reconhecia ser inaplicável à espécie, e o pedido de julgamento conjunto de processos de sujeitos passivos distintos, fundamentado na conexão decorrente do art. 337, VIII, do CPC e no art. 6º do Regimento Interno do CARF, que admite expressamente a vinculação de processos formalizados em face de diferentes sujeitos passivos.

Invocou acórdãos de delegacias de julgamento que teriam reconhecido o julgamento conjunto em situações análogas, e requereu, alternativamente, o sobrestamento do

DOCUMENTO VALIDADO

recurso até que os demais processos conexos estivessem em condições de ser apreciados conjuntamente.

Quanto à qualificação da multa, acrescentou, em relação ao que havia sustentado na impugnação, o argumento de que a infração somente veio a ser apurada a partir de informações obtidas junto aos clientes da autuada, o que demonstraria, segundo a recorrente, que os artifícios utilizados prejudicaram concretamente o curso da ação fiscal, sendo esse um requisito adicional que a fiscalização não teria demonstrado. Renovou a invocação das Súmulas CARF nºs 14 e 25 e de precedentes da Câmara Superior.

Quanto ao percentual da multa, veiculou matéria nova em petição superveniente. Informou que, entre a data da impugnação e a data da decisão da DRJ, o Supremo Tribunal Federal havia reconhecido repercussão geral sobre a constitucionalidade da multa qualificada de cento e cinquenta por cento nos autos do Recurso Extraordinário nº 736.090. Com fundamento no art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, requereu que, caso o STF julgasse o mérito daquele recurso antes da apreciação do presente recurso voluntário, a decisão fosse aplicada ao caso, determinando-se o cancelamento da multa qualificada em patamar que fosse declarado confiscatório.

A VRN reiterou as teses da impugnação. Em relação ao que havia arguido naquela fase, acrescentou, no plano processual, o pedido de aproveitamento do recurso voluntário da Transvale com fundamento nos arts. 15 e 1.005 do CPC e na jurisprudência do CARF sobre litisconsórcio passivo unitário, argumentando que a subsistência da responsabilidade solidária é acessória à subsistência da autuação principal.

No plano do mérito da responsabilidade, ampliou a argumentação sobre a exigência de nexo causal, sustentando que a decisão da DRJ havia simplesmente replicado o TVF e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 sem estabelecer qualquer conexão objetiva entre a conduta da recorrente e os fatos geradores do lançamento, e que a caracterização de grupo econômico de fato, por si só, não satisfazia os requisitos do parecer normativo que a própria Fazenda invocou como fundamento.

Requereu o sobrestamento do presente processo ou sua redistribuição por prevenção à mesma Turma que apreciou o processo nº 10825.723182/2018-88, em razão da conexão.

Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto reiteraram as teses de suas respectivas impugnações. Preliminarmente, pleitearam que o presente processo administrativo seja objeto de novo julgamento no âmbito da DRJ em conjunto com os demais casos conexo, ou, ao menos, o sobrestamento do presente Recurso Voluntário até o julgamento dos demais processos administrativos, a fim de que sejam julgados em conjunto.

Também solicitaram nulidade do auto em função da falta de motivação, razoabilidade e por mácula à ampla defesa. No mérito, requerem que seja julgado totalmente

DOCUMENTO VALIDADO

improcedente o Auto de Infração, afastando-se a sujeição passiva por responsabilidade tributária solidária a eles atribuída.

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

Os recursos voluntários foram interpostos tempestivamente e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Deles se conhece.

Preliminares

Da conexão e do pedido de julgamento conjunto

Todos os recorrentes pedem o julgamento conjunto dos cinco processos decorrentes da mesma ação fiscal, alternativamente requerendo o sobrestamento. A Transvale acrescenta que a DRJ confundiu dois institutos distintos, a reunião de autos de um mesmo sujeito passivo, prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, e o julgamento conjunto por conexão fundado no art. 6º do Regimento Interno do CARF, sustentando que o seu pedido era pelo julgamento simultâneo pelos mesmos julgadores, não pela reunião formal dos autos.

A distinção é correta, mas não altera o resultado. O art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972 restringe a reunião de autos à identidade de sujeito passivo e à dependência dos mesmos elementos de prova, pressuposto não verificado entre os processos em questão.

O art. 6º do Regimento Interno do CARF confere ao órgão julgador uma faculdade, não um imperativo. A coerência das decisões está assegurada pela distribuição dos processos à mesma Turma, sendo que o processo nº 10825.723182/2018-88 já foi julgado por este colegiado, o que torna o pedido de sobrestamento sem objeto nesse ponto. O pedido é indeferido.

Da nulidade por condução açodada e por cerceamento de defesa

Os recorrentes arguem nulidade pela ausência de intimação durante o procedimento fiscal. A arguição não procede. A fase de fiscalização tem caráter inquisitorial, e a escolha dos meios de investigação é prerrogativa da autoridade fiscal, que pode realizar diligências externas junto a terceiros independentemente de prévia comunicação ao sujeito passivo investigado.

O lançamento pode ser realizado sem prévia intimação quando o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, conforme a Súmula CARF nº 46. O direito ao contraditório e à ampla defesa instaura-se com a impugnação ao lançamento, nos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

termos da Súmula CARF nº 162, e foi exercido por todos os recorrentes com amplitude e detalhe, tanto nas impugnações quanto nos recursos voluntários.

Quanto ao cerceamento de defesa pela alegada não juntada dos documentos das diligências, a DRJ verificou que tanto os termos de intimação quanto as respostas e a documentação fornecidas pelos tomadores de serviço e pelos fornecedores diligenciados foram efetivamente juntados ao processo.

O próprio comportamento processual da Transvale confirma esse acesso, pois ao longo das razões do recurso voluntário a recorrente discute o conteúdo específico de declarações prestadas por tomadores e fornecedores individualizados. Ausente prejuízo demonstrado, não há nulidade. As arguições são rejeitadas.

Mérito

Da omissão de receitas

A controvérsia de mérito consiste em saber se os valores correspondentes às notas fiscais de fornecedores emitidas em nome da Momentum e do Clube SLIM integram a receita bruta da Transvale para fins tributários. A recorrente sustenta que o desconto era mecanismo contratualmente previsto e que o saldo das notas de serviço por ela emitidas correspondia ao que efetivamente auferiu, porque a parcela referente aos materiais era suportada diretamente pela contratante.

O lançamento parte da premissa oposta, entendendo a fiscalização que os contratos eram de empreitada total e que o mecanismo de desconto regulava apenas a forma de liquidação financeira do preço global, sem alterar o objeto nem reduzir a receita da empreiteira.

A razão está com a fiscalização.

O ponto de partida é o texto dos contratos coligidos aos autos e tomados como base da autuação. Os contratos celebrados com a Momentum determinam que, no valor ajustado entre as partes, engloba-se o fornecimento, por parte da contratada, de todos os materiais e equipamentos necessários para a perfeita execução da obra. Os contratos celebrados com o Clube SLIM têm estrutura muito semelhante, atribuindo igualmente à Transvale o fornecimento dos materiais inerentes às obras de pavimentação.

A cláusula de dedução das notas de fornecedores, presente na maioria dos contratos examinados, está inserida na seção de preço, não na seção de obrigações. A coexistência dessas disposições em seções distintas do mesmo instrumento demonstra que o mecanismo de dedução não redefinia o escopo contratual, mas apenas disciplinava o canal pelo qual parte do preço seria liquidada.

O TVF registra que o valor total do projeto foi ajustado quando da celebração do contrato e permaneceu o mesmo durante toda a execução, sendo as notas fiscais de fornecedores descontadas do valor total já pactuado.

DOCUMENTO VALIDADO

Essa estrutura corresponde à empreitada com fornecimento de materiais na modalidade total, definida no inciso II do § 7º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012 como aquela em que o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à execução, sendo tais materiais incorporados à obra, modalidade à qual o art. 38, II, da mesma instrução normativa excepciona da alíquota de presunção de trinta e dois por cento para manter a de oito por cento.

As declarações dos tomadores de serviço confirmam essa qualificação de forma direta e convergente. A Momentum afirmou, sob o item C.1 de sua resposta à intimação fiscal, que todos os serviços contratados junto à Transvale incluíram materiais de pavimentação, executados mediante emissão de notas fiscais de materiais diretamente em seu nome, com exceção do estacionamento da Marina Pública de Barcos, em que os materiais foram fornecidos diretamente pela Transvale.

Essa ressalva é relevante, pois ao indicar um único contrato em que o fornecimento direto ocorreu sem o mecanismo de desconto, a Momentum demonstrou que as partes distinguiam conscientemente as duas estruturas, o que afasta a tese de que o desconto transformava o objeto da empreitada.

O Clube SLIM, por sua vez, confirmou que ambos os contratos de pavimentação incluíram materiais inerentes à obra, com as notas fiscais emitidas diretamente em nome do Clube SLIM e da Momentum, e que os maquinários eram de responsabilidade da Transvale conforme as alíneas "a" e "b" do item 4.1 do contrato. Acrescentou que as medições das obras da Transvale foram realizadas e documentadas por engenheiros da VRN, dado que reforça a integração operacional entre as duas empresas na execução dos contratos.

O argumento da recorrente sobre a ausência de irregularidades nos contratos com o DER/SP e o Consórcio TSM não abala esse raciocínio. Em relação ao DER/SP, a fiscalização realizou duas rodadas de diligências e concluiu pela ausência de diferenças a lançar, o que não implica identidade de estrutura com os contratos privados questionados.

O contrato com o DER/SP era de empreitada por preços unitários e com pagamento vinculado a planilha licitada, estrutura que torna inviável a adoção do mecanismo de dedução de notas de fornecedores em nome do tomador. A diferença não está no comportamento da Transvale, mas na natureza contratual de cada relação.

Verificado que os contratos eram de empreitada total e que os valores dos materiais integravam o preço global fixo pactuado, a emissão de notas fiscais de serviço por valores inferiores àquele preço configura a emissão com valor inferior ao da operação, prevista no art. 2º da Lei nº 8.846/1994 como omissão de receitas.

A receita bruta da Transvale, nos termos do art. 224 do Decreto nº 3.000/1999, corresponde ao preço dos serviços prestados, sendo irrelevante para esse efeito o saldo líquido resultante do mecanismo de liquidação escolhido pelas partes. A licitude civil do mecanismo de liquidação não é oponível ao fisco para redução da base tributável.

DOCUMENTO VALIDADO

Nego provimento ao recurso nessa questão.

Da qualificação da multa

A multa qualificada exige, nos termos das Súmulas CARF nºs 14 e 25, a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, não se satisfazendo com a simples apuração de omissão de receita ou com presunção legal. Sua imposição pressupõe, ainda, que a autoridade fiscal identifique com precisão o tipo infracional configurado, com a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a penalidade, exigência que decorre do art. 50, II, da Lei nº 9.784/1999, que impõe a obrigação de motivação dos atos administrativos que imponham sanções, com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que os determinam.

No presente caso, o Termo de Verificação Fiscal afirma expressamente, ao fundamentar a aplicação da multa qualificada, que "é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei."

Essa afirmação está contida no item 3 do TVF, que é o único item destinado à qualificação da multa e constitui, portanto, o fundamento jurídico do ato. O auto de infração capitulou os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 conjuntamente, em coerência com essa posição.

Os tipos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 não são equivalentes nem intercambiáveis. A sonegação do art. 71 pressupõe ação ou omissão dolosa tendente a impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador já verificado, de sua natureza ou de suas circunstâncias materiais.

A fraude do art. 72 pressupõe ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador, ou a excluir ou modificar suas características essenciais. O conluio do art. 73 pressupõe ajuste doloso entre dois ou mais sujeitos com vistas aos efeitos dos artigos anteriores. Cada tipo tem elementos constitutivos distintos, que exigem demonstração de fatos distintos e que admitem defesas distintas.

A afirmação de que a distinção é irrelevante equivale, juridicamente, a declarar que a subsunção individualizada não foi realizada, o que é incompatível com o art. 50, II, da Lei nº 9.784/1999.

A decisão de primeira instância reconheceu expressamente que "foi indevida a afirmação da autoridade fiscal de que é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio", admitindo o vício.

Na sequência, entretanto, a DRJ concluiu que "o relato fiscal não deixa dúvidas quanto ao tipo penal (sonegação) que motivou a qualificação da multa, bem como a conduta praticada (sonegar parte da receita em nota fiscal, na contabilidade e em declarações)", ancorando esse entendimento no seguinte trecho do TVF: "Tem-se, no presente caso, conforme demonstrado, que a empresa Transvale, embora tenha ajustado valores certos em contratos, para

DOCUMENTO VALIDADO

execução de serviços na modalidade empreitada total, sonegou parte destes valores em nota fiscal, bem como na contabilidade e declarações ao fisco. Assim, é inegável o seu agir intencional em omitir parte dos valores contratados. Caso fosse o entendimento da empresa de que os valores omitidos não compunham a base de cálculo dos tributos devidos, esta teria adotado outra alíquota de presunção de receitas, a de 32%."

Esse raciocínio não procede, por três razões cumulativas.

A primeira é de ordem textual. A declaração de irrelevância antecede, no próprio item 3 do TVF, o uso narrativo do verbo "sonegou". A fiscalização primeiro enuncia o fundamento jurídico da qualificação, afirmando que não importa distinguir entre sonegação, fraude e conluio, e somente depois descreve os fatos usando aquele verbo.

O uso posterior do termo não retroage para transformar a declaração anterior em subsunção individualizada ao art. 71. Ao declarar declara que a distinção entre três tipos é irrelevante e em seguida narrar que o contribuinte "sonegou" não está, na verdade, imputando formalmente o tipo do art. 71, mas usando o termo no sentido corrente de ocultação de receitas ao fisco, que é precisamente o sentido que o próprio TVF atribui ao vocábulo ao reproduzir o conceito doutrinário de De Plácido e Silva, segundo o qual "fraudar o fisco" quer dizer "sonegar", equiparando os dois verbos no plano do sentido comum.

A narrativa que se segue à declaração de irrelevância não é imputação técnica do tipo legal, mas descrição dos fatos com o vocabulário corrente do campo.

A segunda razão é sistemática. A declaração de irrelevância é o fundamento jurídico do lançamento da multa qualificada, ao passo que o relato narrativo dos fatos serve à demonstração da materialidade, não à fundamentação da penalidade.

Separar os dois planos é exigência elementar do direito sancionador, pois a descrição do fato e a sua subsunção ao tipo são momentos distintos do ato de lançamento, ambos exigidos pelo art. 50, II, da Lei nº 9.784/1999. A narrativa factual não supre a ausência de subsunção jurídica, e aproveitar o relato dos fatos para identificar retroativamente o tipo equivale a inverter a estrutura lógica do lançamento, fazendo o fato anteceder a norma em vez de ser por ela qualificado.

A terceira razão decorre do próprio reconhecimento da DRJ. Ao afirmar que "foi indevida a afirmação da autoridade fiscal", a DRJ não diagnosticou imprecisão formal irrelevante, mas reconheceu que o fundamento jurídico da qualificação padecia de vício.

A necessidade de buscar na narrativa fática o tipo que o fundamento jurídico deixou em aberto confirma que esse fundamento não bastava por si mesmo, pois se o trecho narrativo do TVF fosse suficiente para identificar o tipo, a DRJ não teria precisado realizar o esforço de pinçá-lo como correção da afirmação que ela própria censurou.

Conclui-se que o uso do verbo "sonegou" na narrativa fática do TVF, posterior e subordinado à declaração de que a distinção entre os tipos é irrelevante, não tem o condão de

DOCUMENTO VALIDADO

transformar a capitulação genérica dos arts. 71, 72 e 73 em imputação individualizada do art. 71, nem de sanar o vício de motivação do fundamento jurídico da multa qualificada.

Ressalto que essa conclusão não implica na análise de mérito sobre a existência ou ausência de dolo no plano fático. A eventual solidez do conjunto probatório quanto à conduta da recorrente é questão diversa da legalidade do ato de lançamento da penalidade qualificada, e a prova fática em matéria sancionadora não dispensa a correta imputação formal.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário nessa questão.

Dos juros sobre a multa de ofício

Nos termos da Súmula CARF nº 108, vinculante, incidem juros moratórios calculados à taxa SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício. Os juros incidirão sobre o novo valor da multa apurado após o recálculo.

A tese de ilegalidade dessa incidência não merece acolhimento.

Da exclusão do ISSQN das bases de PIS/PASEP, COFINS e CPRB

O RE 574.706 trata da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, não do ISSQN, tributos de natureza e incidência distintas cuja extensão analógica pretendida não encontra amparo em tese de repercussão geral específica do STF.

A tese é rejeitada.

Da responsabilidade solidária da VRN

A VRN sustenta duas teses autônomas. Pela primeira, alega que a mera caracterização de grupo econômico não enseja responsabilidade solidária pelo art. 124, I, do CTN, porque o interesse comum exigido pelo dispositivo não é o interesse societário ou econômico finalístico que o grupo naturalmente possui na exploração dos seus negócios.

Pela segunda, que a fiscalização não demonstrou o nexo causal entre a conduta específica da VRN e a situação constitutiva dos fatos geradores objeto deste lançamento, limitando-se a invocar o art. 124 do CTN sem indicar as condutas concretas pelas quais a VRN teria participado da omissão de receitas da Transvale. Ambas as teses serão examinadas a seguir.

O art. 124, I, do CTN condiciona a solidariedade à existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, exigência que não se satisfaz com a mera identidade de sócios, de endereço ou de atividade econômica entre as pessoas jurídicas.

O STJ formou orientação no sentido de que o fato de pessoas jurídicas pertencerem ao mesmo grupo econômico não enseja, por si só, solidariedade passiva nos termos do art. 124 do CTN, sendo a solidariedade incabível quando não demonstrada a participação da empresa responsabilizada na elaboração do fato gerador do tributo, conforme os EREsp nº 834.044/RS e o AgRg no REsp nº 1.535.048/PR.

DOCUMENTO VALIDADO

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, parcialmente transcrito no próprio recurso da VRN, apresenta que não é a caracterização do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas a participação em atos de evasão e simulação voltados à lesão do fisco, com nexo causal demonstrado entre a conduta do responsabilizado e o fato gerador.

A materialidade lançada neste processo foi descrita pela fiscalização como omissão de receitas da Transvale, consubstanciada na emissão de notas fiscais por valores inferiores ao que entendeu corresponder ao preço global dos contratos de empreitada total celebrados com a Momentum e com o Clube SLIM.

Entendo que os autos não demonstram, com suficiência, que a VRN tenha praticado ou participado diretamente da emissão dessas notas fiscais ou do mecanismo contratual de dedução que fundamentou o lançamento, sendo certo que a VRN não era parte nesses contratos, não assinou os instrumentos e não aparece identificada nos documentos que integram o núcleo da materialidade tributada.

Os elementos que a fiscalização elencou para fundamentar a responsabilização da VRN, a saber, o comodato gratuito do maquinário, a atuação do engenheiro vinculado a ela nos boletins de medição, a identidade de endereço e telefone, e a participação da mesma contadora na ECF da Transvale, demonstram que as duas empresas operavam com expressiva integração de recursos e pessoal.

No entanto, entendo que essa integração operacional não equivale à participação na situação descrita no lançamento como tributada, tratando-se de evidência de confusão patrimonial e administrativa entre as entidades, objeto que teve processo próprio (10825.723182/2018-88) e autônomo instaurado contra a VRN, no qual se discutiu o arbitramento de seu lucro real em razão da desconsideração de sua contabilidade.

Utilizar essa mesma evidência para construir, neste processo, o interesse comum da VRN nos fatos geradores da Transvale implicaria estender os efeitos de um ilícito apurado em processo distinto sem a demonstração do nexo causal específico que o art. 124, I, do CTN exige.

A ausência de esclarecimentos especificamente colhidos da VRN acerca de sua alegada participação na omissão de receitas da Transvale reforça a insuficiência do quadro probatório quanto ao requisito do art. 124, I, do CTN, sendo que as diligências realizadas pela fiscalização foram dirigidas aos tomadores de serviço da Transvale e a fornecedores de materiais, não à VRN sobre esse tema específico.

A conclusão fiscal sobre atuação concertada da VRN decorre predominantemente de inferência extraída da integração estrutural entre as empresas, sem individualização suficiente de atos concretos da recorrente na materialidade tributada.

Diante disso, os elementos dos autos não demonstram, com a densidade exigida pelo art. 124, I, do CTN, interesse comum da VRN na situação que constituiu o fato gerador dos

DOCUMENTO VALIDADO

tributos lançados contra a Transvale, razão pela qual o recurso voluntário da VRN deve ser provido para afastar a responsabilidade solidária.

Da responsabilidade solidária de Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto

O art. 135 do CTN atribui responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, alcançando, nos termos do inciso I, as pessoas referidas no art. 134, e, nos termos do inciso III, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O TVF capitulou ambos os incisos conjuntamente, o que não encontra suporte na situação dos autos. As hipóteses do art. 134 não alcançam sócios-administradores de pessoa jurídica que praticaram atos com infração de lei no exercício da gestão, situação que o ordenamento reserva com exclusividade ao inciso III do art. 135, no qual o exame ao inciso, exige a demonstração de ato concreto praticado com excesso de poderes ou infração de lei que tenha resultado na situação tributada, não decorrendo automaticamente do exercício de cargo de administração nem da condição de sócio da pessoa jurídica autuada.

A fiscalização tratou Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto de forma conjunta ao longo de todo o TVF. O item 5, que cuida da responsabilização dos sócios administradores, afirma que os citados administradores cometeram, em tese, diversas infrações legais, sem discriminar quais atos foram praticados por cada um deles, concluindo que as empresas agiram através de decisões tomadas por seus administradores sem identificar a qual dos sócios se atribui cada decisão relevante.

Não identifiquei ato específico individualizado, no TVF, que permita subsumir, com a densidade exigida pelo art. 135, a conduta de cada um ao núcleo material da infração deste processo.

Quanto a Ademar Guido Bellinato, os documentos dos autos demonstram sua participação direta na condução dos negócios da Transvale junto aos tomadores autuados, na qualidade de sócio-diretor.

Essa participação, contudo, se expressa em atos de gestão ordinária, como a representação da sociedade na celebração dos contratos e o atendimento a intimações fiscais, que não configuram, por si sós, excesso de poderes ou infração de lei para fins do art. 135 do CTN. O ato infracional que o dispositivo exige identificar é aquele que resultou diretamente na obrigação tributária, e esse ato não está atribuído a Ademar nos autos com a individualidade que o art. 135, III, requer.

Quanto a Ademir Carlos Belinatto, a situação é ainda mais cristalina. Sua vinculação à materialidade tributada nos documentos dos autos é ligeiramente menor do que a de Ademar, não havendo identificação, no TVF, de ato específico de Ademir relacionado ao núcleo da infração apurada. Sua responsabilização resulta essencialmente de sua condição de sócio com participação

DOCUMENTO VALIDADO

de quarenta por cento em ambas as empresas, fundamento que não satisfaz o disposto no art. 135, III, do CTN.

A circunstância de a pessoa jurídica somente poder agir por meio de seus representantes não equivale, para os fins do art. 135, a responsabilizar automaticamente todos os seus administradores por toda e qualquer infração praticada em seu nome, pois admitir essa equiparação tornaria o dispositivo indistinguível da responsabilização objetiva pelo cargo, o que o texto legal não autoriza.

Os recursos voluntários de Ademar Guido Bellinato e Ademir Carlos Belinatto devem ser providos para afastar suas responsabilidades pessoais, por ausência de demonstração de ato concreto praticado com excesso de poderes ou infração de lei que tenha resultado nas obrigações tributárias objeto do lançamento, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Registro, por fim, que o afastamento das responsabilidades da Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda., de Ademar Guido Bellinato e de Ademir Carlos Belinatto repousa em fundamento autônomo em relação à decisão sobre a qualificação da multa de ofício aplicada à Transvale. Esta foi afastada por vício de motivação do ato de lançamento, sem enfrentamento de mérito sobre o dolo no plano fático.

Dispositivo

Diante do exposto voto por conhecer dos recursos voluntários, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário da Transvale Pavimentação e Terraplenagem Ltda. para afastar a qualificação da multa de ofício e nos demais pontos manter as exigências do lançamento conforme decidido pela primeira instância, e por dar provimento aos recursos voluntários da Vale do Rio Novo Engenharia e Construções Ltda., de Ademar Guido Bellinato e de Ademir Carlos Belinatto para afastar suas respectivas responsabilidades solidárias.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator designado.

Este voto se limita a abordar a qualificação da multa de ofício e as responsabilidades solidárias imputadas à pessoa jurídica VALE DO RIO NOVO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA (“**VALE**”) e à pessoa física ADEMAR GUIDO BELLINATO (“**ADEMAR**”).

Qualificação da multa de ofício

DOCUMENTO VALIDADO

A narrativa da autoridade fiscal, lastreada em acervo arrecadado junto à fiscalizada e a terceiros, é contundente na comprovação do dolo.

A autuada, que prestava serviços de construção por empreitada global, adotou o lucro presumido. Tal atividade, obviamente, demanda a entrega de todos os materiais necessários à obra.

A autoridade fiscal identificou que relevantes vendas de itens necessários às obras contratadas foram faturadas diretamente pelos fornecedores contra as contratantes.

Valendo-se disso, a contratada sonegou, pois tais aquisições deveriam ser por ela formal e diretamente suportadas, assinaladas na sua escrituração contábil e, claro, incluídas nos preços dos serviços prestados, incrementando receitas da autuada e, por decorrência, os tributos objeto da autuação fiscal.

As reiteradas e continuadas omissões se deram ao longo de praticamente todos os meses de 2014, 2015 e 2016, revelando-se um *modus operandi* claramente ardiloso e estruturado.

O I. Relator, contudo, optou por dar holofotes a um suposto erro de escrita do autuante em **um** parágrafo da acusação, de suposta irrelevância de enquadramento da conduta do infrator em uma dessas patologias: sonegação, fraude ou conluio. Eis o trecho do TVF:

> Ressalte-se que, qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

Assim, o alegado deslize jogaria por terra todo o esmerado trabalho de revelação do ardil.

Ocorre que nem mesmo isso é verdade, pois se havia algo de errado no aludido parágrafo, isso estaria completamente ajustado no parágrafo seguinte (grifamos):

> Tem-se, no presente caso, conforme demonstrado, que a empresa **Transvale, embora tenha ajustado valores certos em contratos, para execução de serviços na modalidade empreitada total, sonegou parte destes valores em nota fiscal, bem como na contabilidade e declarações ao fisco**. Assim, é inegável o seu agir intencional em omitir parte dos valores contratados.

Os fatos foram detalhadamente apresentados, e contra esses fatos os recorrentes não lograram êxito em afastar a conclusão a que chegou a autoridade fiscal.

Logo, não há que se falar em ausência de qualificação da conduta, que, segundo se suscita, cercearia o direito de defesa.

DOCUMENTO VALIDADO

Complementarmente, confirmo e adoto como razões de decidir os fundamentos lançados no acórdão recorrido, com amparo no § 1º do art. 50 da Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e no inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF:

> A impugnante alegou que em momento algum escondeu qualquer conduta por ela praticada, muito pelo contrário, forneceu à fiscalização toda a documentação que solicitou, deu todas as explicações solicitadas, informou quando não localizou documentação, enfim, tudo sempre esteve às claras. Entretanto, a qualificação da multa decorreu da conduta da contribuinte à época do fato gerador do tributo, quando efetivamente emitiu as notas fiscais em valor inferior ao contratado e contabilizou as receitas correspondentes a menor. A conduta da contribuinte no curso da fiscalização em nada interferiu na qualificação da multa.
>
> Alega, com amparo na jurisprudência do CARF, que "para o agravamento da penalidade é necessário que à conduta do sujeito passivo esteja associado um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo", o que não teria ocorrido no presente caso. Contudo, além de tal entendimento não vincular o julgamento administrativo, por carecer de força normativa, a infração em questão somente foi possível a partir de informações colhidas junto aos clientes da autuada.
>
> A simples alegação da impugnante de que foram apuradas apenas discordâncias quanto ao seu modo de atuar não fasta afasta por si só a qualificação da multa. A autoridade fiscal descreveu claramente a conduta da impugnante, qual seja, a de emitir notas fiscais abatendo o valor dos materiais faturados diretamente para a contratante por outros fornecedores, sendo que o valor da obra contratada com a autuada incluía todos os materiais, inclusive os porventura fornecidos por outros fornecedores. Apontou, também claramente, o dolo da contribuinte ao adotar tal conduta, qual seja, a de ocultar do fisco o correto valor da receita auferida, com o objetivo de reduzir tributos.
>
> Portanto, não houve qualquer violação à suscitada Súmula CARF nº 14. Já quanto à Súmula CARF nº 96, é inaplicável ao presente caso, posto que não se trata aqui de arbitramento.
>
> Alegou-se que, caso tenha havido omissão de receitas, ela, no mínimo, não decorreu de uma prática reiterada da impugnante, conforme se verificou nos procedimentos realizados no DER/SP e no Consórcio TSM. Contudo, tal conclusão não condiz com a realidade, pois, mesmo que a contribuinte tenha agido corretamente junto a outros clientes, vê se que omitiu reiteradamente as receitas relativas aos contratos com a MOMENTUM e ao CLUBE SLIM, ao longo dos três anos fiscalizados.
>
> Ressalte-se, por fim, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% tem previsão legal no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, não podendo ser afastada sob argumentos de ilegalidade ou violação a princípios

DOCUMENTO VALIDADO

> constitucionais, pois foge à competência da autoridade administrativa apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento pátrio, por se tratar de prerrogativa reservada ao Poder Judiciário.

Todavia, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei n° 14.689, a qual alterou substancialmente o § 1º do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996. No que toca ao caso em apreço, às infrações autuadas foi cominada penalidade menos severa, reduzindo-a para 100%.

Assim sendo, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, dando-se provimento parcial na matéria.

Restou, ainda, sobejamente evidenciado que a autuada **não** dispunha de maquinário, de mão de obra, de veículos e de demais implementos e insumos indispensáveis à execução dos serviços contratados, dos quais advieram as receitas em parte **reiteradamente sonegadas**, e isso nos leva ao próximo tópico.

Responsabilidades solidárias

De início, chamou a atenção do Fisco que a TRANSVALE alcançara índices de performance completamente incompatíveis com os de seus pares (grifamos):

> [...] **a fiscalizada apresentou**, nos períodos sob ação fiscal, **margens de lucro díspares** da média do setor a que pertence. Assim, enquanto a média, para os anos 2014 e 2015, da relação lucro líquido antes do I.R. (lucro contábil) pela receita bruta de serviços, das **empresas deste setor que** apuraram resultados via contabilidade, **giraram em torno de 7% e -10%**, respectivamente, **a fiscalizada**, nos anos de 2014 e 2015 apresentou relações de **71,49%** (16.615.297,87/23.240.640,14) e **90,08%** (10.879.019,17/12.077.030,60) respectivamente.

Os indícios apontavam para o deslocamento de custos, despesas e encargos da TRANSVALE (lucro presumido) para a VALE (lucro real).

Dados os custos irrisórios escriturados pela TRANSVALE, o autuante circularizou 29 (vinte e nove) fornecedores da VALE, que indicaram que diversos itens adquiridos foram entregues em endereços onde TRANSVALE operava.

O autuante efetuou uma cuidadosa segregação das notas de aquisição da VALE, para eliminar aquelas em que potencialmente dissessem respeito a materiais efetivamente por ela empregados:

> Cabe também ressaltar que, quando da seleção dos diligenciados, buscou-se selecionar notas fiscais fora dos períodos em que a empresa Vale do Rio Novo realizou serviços para a empresa Momentum. Assim, minimizou-se a possibilidade de serem selecionadas notas fiscais inconclusivas quanto à empresa que efetivamente utilizou o material comprado: Vale ou Transvale.

DOCUMENTO VALIDADO

A autoridade fiscal, a par do que apresentado pela maioria dos diligenciados, concluiu que:

> - Todas as notas fiscais analisadas, que se referem a materiais, questionadas nas diligências acima citadas, foram entregues dentro de empreendimentos da Momentum Empreendimentos Imobiliários Ltda.
>
> - A empresa Vale do Rio Novo, na data da emissão de referidas notas fiscais, não estava prestando serviço para a empresa Momentum nos locais de entrega das mercadorias. - As notas fiscais analisadas, emitidas em nome da Vale do Rio Novo, foram entregues em empreendimentos da Momentum em que a Transvale prestava serviço.
>
> - Nos períodos de emissão das notas fiscais em referência, a empresa Transvale encontrava-se prestando serviço para a Momentum, nos respectivos endereços informados pelos diligenciados. Assim, a partir de todos os fatos acima constatados, fica claro que custos que deveriam ser arcados para execução de obras contratadas entre Transvale e Momentum ou entre Transvale e Clube SLIM, foram suportados pela empresa Vale do Rio Novo.

Quanto às máquinas e equipamentos, TRANSVALE admitiu que não os possuía e que foram cedidos, para consecução de suas atividades, pela VALE em comodato, a título **não oneroso**. Segundo o autuante, TRANSVALE não possuiria ativos dessa natureza, nem veículos e afins, desde, pelo menos, 2009 (ECD mais antiga disponível no SPED). Salvo uma exceção fora do período autuado, TRANSVALE sequer locara algo.

Ou seja, VALE nada recebia pelo comodato e, naturalmente, incorria em expressivos gastos com manutenção e depreciação de equipamentos pesados aplicados na pavimentação e terraplanagem pela TRANSVALE.

Situação similar se verificou quanto aos recursos humanos empregados nas obras e na administração da TRANSVALE:

> 1.4 – Dos recursos humanos e administrativos utilizados para execução do objeto social da empresa fiscalizada, pavimentação, construção de rodovias e obras de arte afins.
>
> Analisando-se a documentação entregue pela fiscalizada e pelos clientes diligenciados da Transvale (Momentum, Clube SLIM e DER/SP) percebe-se, não raro, funcionários da empresa Vale do Rio Novo participando de atos da fiscalizada. No intuito de comprovar esta afirmação, selecionaram-se alguns documentos entregues pelos diligenciados e pela fiscalizada, compondo assim o Anexo I do Termo de Verificação Fiscal.

Na continuidade da narrativa fiscal, lastreada em robusta documentação probatória, nota-se o rotineiro emprego de engenheiro contratado pela VALE na medição dos serviços executados pela TRANSVALE, de profissional contábil da VALE, no interesse da

DOCUMENTO VALIDADO

TRANSVALE e, em conclusão, uma quase total incapacidade da TRANSVALE em operar, dado o diminuto quadro de funcionários:

> - Ainda, a partir de informações contidas nas GFIPs, enviadas pela Vale e pela Transvale, elaborou-se a Tabela XVIII, abaixo. Nesta tabela listaram-se as ocupações declaradas pelas empresas, apurando-se a média anual de trabalhadores (2014, 2015 e 2016), em cada uma destas ocupações. Conclui-se, analisando-se esta tabela, que a empresa Transvale, diferentemente da empresa Vale, não possui gerentes, advogados, contadores, auxiliar de contabilidade, compradores, supervisores administrativos, secretárias, recepcionistas ou engenheiro de segurança em seu quadro de pessoal.
>
> [...]
>
> Assim, conforme exemplos acima, constata-se que a empresa Transvale, não raro, utiliza-se de funcionários da Vale do Rio Novo para poder realizar as suas operações. Entretanto, na contabilidade da Transvale não foram detectadas transferências de custos desta natureza da Vale do Rio Novo para a Transvale. Assim, os elementos agora expostos robustecem a lógica exposta quando da análise dos empréstimos de veículos, máquinas e equipamentos da Vale para a Transvale.

O "milagre" da incrível lucratividade somente foi possível mediante contundente "colaboração" da VALE (lucro real), que, em conluio, adquiriu os materiais e demais insumos necessários à obra executada pela TRASVALE, que forneceu mão de obra à TRANSVALE, que cedeu, via comodato **gratuito** ao longo dos **anos**, todo o maquinário e demais bens imobilizados indispensáveis ao exercício da atividade da TRANSVALE, compartilhou a sede administrativa, tudo indiscutível e umbilicalmente conectado à obtenção de renda, de receitas, ou seja, aos fatos geradores.

O interesse comum da VALE é patente, grita. A responsabilidade solidária a si atribuída, com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN, é inafastável.

No tocante a ADEMAR, engenheiro civil, sua condição não é de mero sócio quotista majoritário, nem de simples administrador. A propósito, destaco do voto do I. Relator esse excerto (grifei):

> Quanto a Ademar Guido Bellinato, **os documentos dos autos demonstram sua participação direta** na condução dos negócios da Transvale junto aos tomadores autuados, na qualidade de sócio-diretor.

Ora, como conceber, no presente enredo, que ADEMAR não tenha praticado atos com infração de lei?

ADEMAR, representando a TRANSVALE, celebrou os contratos e aditivos com a SLIM (fls. 453 a 468) e com a MOMENTUM (fls. 1757 a 1971).

DOCUMENTO VALIDADO

É exatamente em razão de *sua participação direta* que sobreveio as contratações de empreitada global, no bojo das quais TRANSVALE, sob seu comando, sonegou receitas, inclusive para fins de apuração de contribuições previdenciárias, foco de atenção dos tomadores (vide, por exemplo, fl. 393).

Sabedor dos termos pactuados, consentiu na prática ilícita, ocultando renda/receita mediante faturamento direto dos fornecedores dos materiais aplicados contra os tomadores de serviços de empreitada global da TRANSVALE.

Isso sem levarmos em conta: a confusão patrimonial entre as entidades das quais se manifesta ser o líder, traduzida especialmente no compartilhamento gratuito de ativos imobilizados e de mão de obra e no deslocamento de custos, despesas e encargos atribuíveis à TRANSVALE para a VALE, sob sua direção; e que, em decorrência do esquema montado, locupletou-se de lucros da TRANSVALE em montantes percentualmente surreais, quando confrontados com a receita bruta, inimagináveis para qualquer empreendimento sério.

Assim, sua responsabilidade, fundamentada no inciso III do art. 135 do CTN, é mantida.

Conclusão

Ante o exposto, **mantenho** (i) a qualificação da multa de ofício, mas reduzo seu patamar de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna de lei, e (ii) as responsabilidades imputadas à pessoa jurídica VALE DO RIO NOVO ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA e à pessoa física ADEMAR GUIDO BELLINATO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva

DOCUMENTO VALIDADO